

İŞ ORTAKLIKLARI ,SONA ERMESİ ,VERGİSEL SORUNLAR

Bilindiği gibi Kurumlar Vergisi mükellefleri her yıl 1-25 Nisan tarihleri arasında önceki yıla ilişkin kazançlarını beyan ederler. Kıst dönem söz konusu ise ayrı bir beyan süresi söz konusu olur.Kurumlar Vergisi mükellefleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2.nci maddesinde sayılmıştır. Bunlar içinde isteğe bağlı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirebilecek tek kuruluş adi ortaklık niteliğindeki iş ortaklığıdır. Bu yazımızda iş ortaklıkları ve sona ermesi konusu üzerinde duracağız.

İş Ortaklığının Tanımı ve Unsurları

Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin yedinci fıkrasında iş ortaklıkları, aynı maddenin diğer fıkralarında yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler şeklinde tanımlanmıştır. İş ortaklıkları kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup belli bir işin birlikte yapılması yüklenilmektedir

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

Yukarıda belirtilen genel unsurlar dikkate alındığında, her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklenildiği konsorsiyumlar iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır.

Yukarıda sayılan unsurları taşımak kaydıyla, iş ortaklıkları her türlü iş için kurulabilecektir. Belli bir iş için kurulan İş ortaklığında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak bir işverene karşı birden fazla işin, yukarıda tanımı yapılan İş ortaklığı çerçevesinde yüklenilmesi halinde her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirir.

İşin Yürütülmesi ve Bitişi

İş ortaklığının kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi, ortaklığın kuruluş mukavelesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Mukavelede, ortaklık merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi, bağlı olduğu vergi dairesi olacaktır.

Belli bir işin üstlenilmesinden ve işe başlanılmasından sonra vergileme ödevleri kanunlarda belirtilen sürelerde yerine getirilecektir. Çoğunlukla yıllara sari inşaat ve onarma işi için iş ortaklıkları kurulmaktadır. Bu durumda KDV ve muhtasar beyannameler yanında, iş tamamlanmasa dahi her yıl Nisan ayında kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gerekir. Ayrıca, birinci sınıf tüccarların tuttuğu defterleri tutmaları gerekir.

Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Ancak, işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi (Örneğin, tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi) gerekir. Vergisel Ödevlerin tamamının ikmal edilmesinden sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılır.

Öte yandan, iş ortaklıklarının tasfiyesi, Borçlar Kanunundaki adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılacaktır.

İş ortaklıkları Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmadığından kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının zararları da kurucu ortaklarının kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim konusu olmaz.

Esas itibariyle adi ortaklık olmaları ve bunların kuruluş amacı dikkate alındığında oluşan zararın indirim konusu yapılamaması tutarlı görünmemektedir. Ancak gerek idare gerekse yargının anlayışı bu yöndedir.

İş Ortaklığında İşin Bitimi ve Müteselsil Sorumluluk

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanun31 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde iş ortaklığında işin bitim tarihinin Gelir Vergisi Kanununun 44.maddesinde belirtilen esaslara göre tayin olunacağı ifade edilmişti. Bilindiği gibi, GVK'nın 44.maddesinde inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya işin fiilen bırakıldığı tarih, bitim tarihi olarak kabul edilmektedir.

Diğer bir ifade ile, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde, işin bitim tarihi, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarih olmaktadır. 1 Sayılı KV Genel tebliğine göre işin bitmiş sayılması iş ortaklığının da sona erdiği anlamına gelmediğinden işle ilgili olarak daha sonra doğan kar veya zararlar yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Mükellefiyetin sona erdirilebilmesi için mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi gerekecektir. Ancak iş ortaklığının özel yapısı nedeniyle bu ortaklıkların nasıl sona ereceği maliye literatüründe tartışma konusu olmaktadır. Aşağıda bu konu üzerinde durulacaktır.

Öte yandan, iş ortaklıklarının sona ermesinden sonra ,ortaklık ana tarh olunacak vergi ve kesilecek cezalar müteselsilen ortaklığın ortaklarından aranacaktır.

İş Ortaklıklarının Tasfiyeye Tabi Olup Olmadığı

İşin Bırakılması Kavramı ve İş Ortaklığının Tasfiyesi

Esas itibariyle iş ortaklığı bir adi ortaklıktır. Ortaklarından birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması bu ortaklığın hukuki statüsünü değiştirmez.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi 1 Seri No.lu Genel Tebliğinde ‘‘iş ortaklıklarının tasfiyesi, Borçlar Kanunu’ndaki adi ortaklıkların dağıtılmasına hükümlere göre yapılacaktır.’’ Denilmektedir. Borçlar Kanununun 535-540.maddelerinde şirketin sona ermesi adi şirketlerin tasfiyenin nasıl yapılacağı şu şekilde belirtilmektedir.540.ncı maddede **‘‘Şirketin hitamında tasfiye, idareden hariç olanlar dahi dahil olduğu halde, bütün ortaklarca birlikte yapılmak lazımdır.’’denilmektedir.**

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek 6098 Sayılı Yeni Borçlar Kanunu’nun 642-644.ncü maddelerinde tasfiye daha ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Vergi mevzuatında da işin bırakılması ile ilgili bazı düzenlemeler mevcuttur. Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. (VUK.Md.161) İş bırakan mükelleflerin durumu vergi dairesine bildirme mecburiyetleri vardır.

Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. (VUK.Md.162) Tasfiye memurları veya iflas idareleri tasfiye veya iflasın kapandığını vergi dairesine bildirmek mecburiyetindedirler.

Özetle, mevcut uygulamaya göre iş ortaklığının mükellefiyet kaydının silinebilmesi için taahhüt edilen işin sona erdirilmesinden başka, demirbaşların satılarak nakde çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödenmesi, mükellefiyetle ilgili olarak tarh ve tahakkuk ettirilen bütün vergi ve cezaların ödenmiş olması gerekir. Vergi daireleri mükellefiyet kaydının silinmesi, taleplerini yerine getirirken bu hususları dikkate almalıdırlar. **Gerçek anlamda tasfiye edilmeden mükellefiyet kaydı silinen mükellefler cezalı durumlarla karşılaşabilirler.** Örneğin, ihtilaflı bir konuda yargının nihai karar çıkıncaya veya tevkif edilen vergilerin iadesine ilişkin işlemler sonuçlanıncaya kadar mükellefiyet devam edeceğinden, katma değer vergisi beyannameleri faaliyet olmasa dahi boş olarak verilecek, kurumlar vergisi beyannamesi ise yıl sonunu takip eden 4. ay içinde verilecektir.

İş Ortaklıklarının Sona Ermesi ve Beyanname

Yukarıda belirtildiği gibi iş ortaklığının usulünce sona ermesine kadar aylık ve yıllık beyannameler verilmeye devam edecektir. Ortaklığın sona erdiği yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin ne zaman verileceği açık değildir. Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki tasfiye esas alınırsa sona erme tarihini izleyen 30 gün içinde beyanname verilmelidir. Tasfiyenin tamamen Borçlar Kanunu hükümlerine tabi sayılması halinde süre belirsizdir. Sona erme genellikle yıl içinde olacağından yılın birinci günü ile sona erme günü arasındaki dönemi özel hesap dönemi kabul ederek izleyen dört ay içinde beyanname verilebilir. Bazı vergi daireleri beyannamenin izleyen yıl Nisan ayında verilebileceği görüşündedir. Bizim kanaatimiz yıllık beyannamenin sona ermeyi izleyen bir ay içinde verilmesi gerektiği yönündedir. Çünkü iş ortaklığı tüzel kişiliğe sahip olmasa da bir kurumlar vergisi süjesidir. Tasfiye usulü de Genel Tebliğde belirtilmiştir. Borçlar Kanunu’na yollama yapılması tasfiye esaslarını belirlemektedir.

